

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **36539C**

Inscrit le 3 juillet 2015

Audience publique du 24 novembre 2015

**Appel formé par
Monsieur, ...,
contre un jugement du tribunal administratif du 10 juin 2015
(n° 34874 du rôle)
en matière d'impôts - appel en garantie**

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 36539C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 3 juillet 2015 par Maître Isabelle GIRAULT, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, en nom et pour compte de Monsieur, né le ... à ..., demeurant actuellement à L-..., contre un jugement rendu par le tribunal administratif en date du 10 juin 2015 suite à son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation, d'un bulletin d'appel en garantie émis à son encontre le 8 août 2013 par le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1, de l'administration des Contributions directes;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 14 septembre 2015 par le délégué du gouvernement;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 12 octobre 2015 en nom et pour compte de l'appelant;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris;

Le rapporteur entendu en son rapport et Maître Isabelle GIRAULT, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 17 novembre 2015.

Le 8 août 2013, le bureau d'imposition RTS Luxembourg 1 de

l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin d'appel en garantie (*Haftungsbescheid*), en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégée « *AO* », en sa qualité de gérant de la société à responsabilité limitée ... S.à r.l., ci-après désignée par la « société ... », ledit bulletin déclarant Monsieur ... co-débiteur solidaire d'un montant de ... € en principal et intérêts, au titre de l'impôt sur les traitements et salaires des années 2009, 2010, 2011 et jusqu'au 8 août 2012, date de la démission de Monsieur ... en tant que gérant de la société

Ledit bulletin est libellé comme suit :

« [...] *Il est dû à l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg par la société ... Sàrl, ayant son siège social à ..., immatriculée sous le dossier fiscal ... à titre de:*

l'impôt sur les traitements et salaires

<i>Année 2009</i>	<i>Principal</i>	<i>... €</i>
<i>Année 2009</i>	<i>Intérêts au 08.08.2013</i>	<i>... €</i>
<i>Année 2010</i>	<i>Principal</i>	<i>... €</i>
<i>Année 2010</i>	<i>Intérêts au 08.08.2013</i>	<i>... €</i>
<i>Année 2011</i>	<i>Principal</i>	<i>... €</i>
<i>Année 2011</i>	<i>Intérêts au 08.08.2013</i>	<i>... €</i>
<i>Année 2012</i>	<i>Principal</i>	<i>... €</i>
<i>Année 2012</i>	<i>Intérêts au 08.08.2013</i>	<i>... €</i>
<i>Année 2013</i>	<i>Principal</i>	<i>... €</i>
<i>Année 2013</i>	<i>Intérêts au 08.08.2013</i>	<i>... €</i>
<i>Total</i>		<i>... €</i>

Il résulte de la publication au Mémorial C numéro 387 du 09 mars 2002 que vous étiez associé de la société ... Sàrl et que vous avez été nommé gérant de cette société lors de l'assemblée générale du 30 octobre 2001.

En cette qualité vous avez disposé du pouvoir d'engager l'entreprise sous votre signature individuelle pour des sommes jusqu'à concurrence de 50.000 LUF et au-delà de cette somme sous la signature conjointe avec Monsieur

En votre qualité de gérant vous étiez en charge de la gestion journalière de la société ... Sàrl du 30 octobre 2001 jusqu'au 8 août 2012.

Par conséquent et conformément aux termes du § 103 AO, vous étiez personnellement tenu à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société ... Sàrl, dont notamment le paiement des impôts dus par la société à l'aide des fonds administrés.

En vertu de l'article 136 alinéa 2 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, l'employeur est tenu de retenir l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel.

En vertu de l'article 136 alinéa 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, l'employeur est tenu de déclarer et de verser l'impôt retenu à l'Administration des contributions directes.

En vertu de l'article 136 alinéa 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu et du règlement grand-ducal modifié du 27 décembre 1974 concernant la procédure de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions, l'employeur est tenu de présenter au bureau RTS compétent les comptes de salaires ainsi que tous autres documents comptables.

Dans le cas d'une société, conformément aux termes du § 103 AO, ces obligations incombant aux employeurs sont transmises à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers.

En votre qualité de représentant de la société ... Sàrl, il vous appartenait de retenir, de déclarer et de veiller à la retenue, à la déclaration et au versement de la retenue d'impôt dû sur les traitements et les salaires du personnel.

Or, depuis décembre 2009 le paiement des salaires a été fait sans que les montants à retenir aient été continués au receveur.

L'omission de retenir, de déclarer et de payer les sommes dues à titre de retenue d'impôt est à qualifier d'inexécution fautive de vos obligations en tant que représentant de la société ... Sàrl.

Suite à l'inexécution fautive de vos obligations, le receveur de l'Administration des contributions directes n'a pas perçu les retenues d'impôt d'un montant de euros.

Ce montant de ... euros se compose comme suit:

<i>Année 2009</i>	<i>Principal</i>	<i>... €</i>
<i>Année 2009</i>	<i>Intérêts au 08.08.2013</i>	<i>...€</i>
<i>Année 2010</i>	<i>Principal</i>	<i>... €</i>
<i>Année 2010</i>	<i>Intérêts au 08.08.2013</i>	<i>... €</i>
<i>Année 2011</i>	<i>Principal</i>	<i>... €</i>
<i>Année 2011</i>	<i>Intérêts au 08.08.2013</i>	<i>... €</i>
<i>Année 2012</i>	<i>Principal</i>	<i>... €</i>
<i>Année 2012</i>	<i>Intérêts au 08.08.2013</i>	<i>... €</i>
<i>Total</i>		<i>... €</i>

Considérant qu'en vertu du § 103 AO vous étiez tenu de remplir les

obligations fiscales incombant à la société ... Sàrl jusqu'au jour de votre démission.

Considérant qu'en vertu du § 110 AO votre responsabilité pour les actes accomplis pendant la période de vos fonctions, survit à l'extinction de votre pouvoir de représentation.

Considérant que l'inexécution de ces obligations est à qualifier de fautive.

Considérant que l'inexécution fautive de vos obligations a empêché la perception d'impôt sur les traitements et salaires d'un montant de ... euros.

Considérant que dans la mesure où, par l'inexécution fautive de vos obligations, vous avez empêché la perception de l'impôt légalement dû, vous êtes constitué codébiteur solidaire de ce montant conformément au § 109 AO.

Considérant que le § 118 AO m'autorise à engager votre responsabilité.

Considérant le fait qu'en votre qualité de représentant vous avez été chargé de la gestion journalière de la société ... Sàrl, j'engage votre responsabilité, l'appel en garantie s'élève au montant de ... euros, sans préjudice des intérêts de retard ultérieurs.

Par conséquent, vous êtes invité à payer sans délai le montant de ... euros, sans préjudice des intérêts de retard ultérieurs, au receveur de l'Administration des contributions directes à Luxembourg au CCPL LU (...), tout en indiquant le numéro du dossier fiscal

Un bulletin d'appel a également été adressé au codébiteur solidaire, Monsieur (...) ».

Par courrier de son mandataire du 17 octobre 2013, Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », contre le bulletin d'appel en garantie précité du 8 août 2013.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 11 juillet 2014, Monsieur ... fit introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation du bulletin d'appel en garantie précité du 8 août 2013.

Par jugement du 10 juin 2015, le tribunal administratif accueillit le recours en réformation en la forme, tout en disant qu'il n'y avait pas lieu d'examiner le recours subsidiaire en annulation, au fond, déclara le recours en réformation non justifié et condamna Monsieur ... aux frais.

Pour rejeter le recours en réformation, les premiers juges retinrent en substance l'existence d'une inexécution fautive des obligations de Monsieur ... en tant que représentant légal de la société ... envers l'administration fiscale du

fait d'avoir omis, au cours de la période de référence, de retenir et de continuer à l'administration des Contributions directes les sommes dues à titre de retenues sur salaires et traitements.

Le 3 juillet 2015, Monsieur ... a régulièrement interjeté appel contre le jugement du 10 juin 2015.

A l'appui de son appel, l'appelant reproche aux premiers juges de ne pas avoir fait droit à ses moyens et argumentaires tirés de ce que l'administration des Contributions directes aurait omis d'agir en temps utile contre le débiteur principal, la société ... qui serait restée en défaut de payer les impôts sur traitements et salaires depuis 2009. Le défaut de ce faire, c'est-à-dire le choix de ne pas entamer des poursuites en vue du recouvrement de ses créances pendant un temps anormalement long, serait constitutif d'un « *fait du prince et d'un abus de pouvoir* », sinon d'une négligence fautive, qui discréditerait l'administration des Contributions directes à se retourner contre lui, qui n'aurait plus rien pu faire depuis sa démission.

Il réitère ensuite ses moyens tirés d'un défaut d'indication de motifs, sinon de motivation insuffisante, soutenant que l'appel en garantie litigieux énoncerait une motivation stéréotypée, sans qualification concrète de la consistance de son comportement fautif. Au-delà, il estime qu'aucune faute caractérisée n'a été retenue à son égard et ne saurait l'être, étant donné qu'il n'aurait pas assuré la gestion journalière de la société ..., qui aurait été « *réservée* » à l'autre gérant et associé majoritaire. Selon l'appelant, il n'aurait commis aucune inexécution fautive au sens du paragraphe 109 AO et que si faute il y avait, elle serait imputable à la seule administration qui n'aurait pas agi diligemment et aurait ignoré toutes ses interventions en 2013 en vue d'un apurement de la dette par le débiteur principal avant sa déclaration en faillite.

Enfin, il reproche aux premiers juges de ne pas avoir répondu à son moyen de réformation tiré d'une mauvaise application du paragraphe 103 AO qui ne viserait pas les intérêts de retard, ces derniers ne constituant pas un impôt au sens de ladite disposition, mais une sanction.

Le délégué du gouvernement fait en substance valoir que tant le bureau d'imposition que les premiers juges auraient fait une saine appréciation de la situation de Monsieur ..., de sorte que ce dernier serait à débouter de son appel.

Dans une stricte logique juridique des choses, il convient de reporter l'analyse du premier moyen de réformation soulevé par l'appelant après celle de ses autres moyens. En effet, les éventuelles considérations relativement à une prétendue exonération de responsabilité de l'appelant du fait d'un comportement fautif ou d'un abus de pouvoir de l'administration des Contributions sont nécessairement subsidiaires à la question primaire de la légalité de son appel en garantie en application du paragraphe 109 (1) AO.

Ceci dit, concernant le reproche d'un défaut d'indication d'une motivation, il appert à la lecture même des motifs indiqués par le bureau d'imposition dans le bulletin d'appel en garantie du 8 août 2013, motivation qui

est reprise ci-avant, que le bureau a précisé, tant en droit qu'en fait, les raisons qui l'ont amené à se retourner contre l'actuel appelant, ce dernier n'ayant pas pu se méprendre au sujet des éléments de motivation gisant à la base dudit bulletin et lui ayant permis d'assurer la défense de ses intérêts en parfaite connaissance de cause. Il s'ensuit que le reproche d'une indication insuffisante des motifs manque en fait et laisse d'être justifié.

Au-delà, l'appelant entend quereller le bien-fondé des motifs qui sous-tendent l'action du bureau d'imposition.

Or, en vertu de l'article 136 (4) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les salaires et traitements de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au paragraphe 103 AO qui dispose que « *die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

Il se dégage de la lecture combinée de ces deux dispositions que le gérant d'une société à responsabilité limitée est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et notamment celle de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

En vertu du paragraphe 109 (1) AO, qui dispose que « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 – 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 – 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind* », le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO dans le chef d'un gérant de société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité personnelle en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, mais que le législateur a posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive, « *schuldhafte Verletzung* », des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

Le cadre légal ainsi tracé, force est de constater qu'en l'espèce, il se dégage des éléments du dossier que Monsieur ... était associé à raison de 188 parts sur 500 parts dans le capital social de la société ... et qu'il avait été nommé gérant, par l'assemblée générale des associés de ladite société, en date du 30 octobre 2001, avec le pouvoir d'engager cette dernière par sa signature individuelle jusqu'à concurrence de la somme de 50.000 francs luxembourgeois, au-delà de cette somme, la signature conjointe de son cogérant, Monsieur ..., étant requise.

Dans la mesure où il ne ressort d'aucun élément soumis à l'appréciation de la Cour que la responsabilité de Monsieur ... dans la gérance de la société avait été limitée à des domaines spécifiques ayant eu comme conséquence que le paiement des impôts sur les traitements et salaires dépassait son champ de compétence, il y a lieu de conclure qu'il était responsable, tout comme le deuxième gérant, de l'obligation fiscale découlant de l'article 136 (4) LIR et du paragraphe 103 AO en ce qui concerne les retenues d'impôt sur les traitements et salaires à effectuer pour compte de la société ... pour la période courant de sa nomination en date du 30 octobre 2001 à sa démission en date du 8 août 2012 et l'omission patente de retenir et de continuer à l'administration des Contributions directes les sommes dues à titre de retenues sur salaires et traitements, est à qualifier de comportement fautif.

Toutes les considérations développées dans cet ordre d'idées par l'appelant au sujet d'une défaillance fautive de l'administration des Contributions directes au niveau du recouvrement de la créance auprès du débiteur principal, tout comme ses arguments basés sur ses prétendus essais infructueux de s'enquérir, en 2013, auprès de l'administration des Contributions directes de la situation financière du débiteur principal ou de pousser l'administration à agir à son encontre, sont à écarter dans ce contexte pour manquer de pertinence.

Au vu de l'ensemble de ces éléments, le caractère fautif des manquements reprochés à l'appelant se dégage à suffisance de droit et de fait des éléments du dossier et les conditions pour la mise en œuvre de sa responsabilité personnelle à l'égard des retenues d'impôt visées dans le bulletin litigieux se trouvent réunies en cause.

Ensuite, le rejet implicite par les premiers juges du moyen de réformation tiré par le demandeur initial du défaut d'exclusion des intérêts de retard du champ d'application de la responsabilité personnelle des dirigeants de société appelés en garantie n'appert -au fond- pas critiquable, en ce que les intérêts de retard constituent un accessoire à l'impôt auquel ils se rapportent et dont ils suivent le sort (Cour adm. 20 décembre 2012, n° 31326 du rôle, disponible sous www.jurad.etat.lu). En effet, au-delà de leur fonction de sanctionner une inobservation d'une prescription légale ou réglementaire, ils ont aussi pour but de compenser le préjudice subi par le Trésor public du fait du non-paiement de l'impôt aux échéances.

Enfin, en ce qui concerne le premier moyen de réformation invoqué par l'appelant, c'est à bon escient que les premiers juges n'ont pas entériné sa vision des choses, mais ont retenu que le recours contre le tiers responsable n'exige ni que le débiteur de l'impôt soit insolvable ni que le recouvrement forcé contre le débiteur de l'impôt ait été infructueux et que le défaut de l'administration des Contributions directes de procéder au recouvrement forcé de la créance fiscale auprès du contribuable n'est, en tout état de cause, pas de nature à exonérer le tiers responsable (Pas. adm. 2015 V° Impôts, n° 350, trib. adm. 19 avril 2010, n° 25874 du rôle).

En outre, la responsabilité personnelle du représentant responsable du paiement des impôts sur salaire ayant commis une inexécution fautive de ses obligations fiscales, engagée sur base du paragraphe 109 AO, peut être engagée aussi longtemps que la dette d'impôt n'est pas éteinte (Pas. adm. 2015 V° Impôts, n° 355, Cour adm. 6 janvier 2011, n° 27126C du rôle) et celui-ci ne saurait se retrancher derrière une inaction fautive de l'administration des Contributions directes au niveau des diligences de recouvrement de la dette auprès du débiteur principal. En effet, il découle des règles inhérentes à la responsabilité solidaire et personnelle que le débiteur contre lequel l'administration dirige un appel en garantie ne peut s'exonérer de sa responsabilité par un défaut par l'administration de procéder au recouvrement des impôts dus, dès lors qu'il n'a à aucun moment pu s'attendre légitimement à ce qu'il n'y ait pas de poursuites de l'autorité fiscale concernant les insuffisances d'impôt en question, qui sont la conséquence de sa propre turpitude (Pas. adm. 2015 V° Impôts, n° 365, trib. adm. 21 mai 2014, n° 33223 du rôle).

Dans ce contexte, l'appelant est malvenu de vouloir exciper la limitation de son pouvoir d'engager la société ... ou ses prétendues diligences, après sa démission en tant que gérant, en vue d'un recouvrement de la dette avant la mise en faillite de ladite société, étant donné que les dettes lui réclamées sont nées à une époque où il était un des gérants de la société et qu'aucun élément concret n'est produit par lui au sujet de l'accomplissement de la moindre diligence en vue de la rétention et du versement de l'impôt sur salaire à l'époque lorsqu'il était en charge de la gestion de la société. L'appelant ne saurait guère être suivi en ce qu'il s'estime déchargé de sa responsabilité du fait d'avoir relâché la gestion journalière à son cogérant, l'argument étant moins de nature à le décharger que de le charger d'un manque de sérieux au niveau de l'exécution de sa mission légale en tant que dirigeant de société. Par ailleurs, la limitation de son pouvoir de faire des paiements supérieurs à 50.000.- francs luxembourgeois n'appert pas non plus constituer une explication convaincante voire une excuse de son inaction.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que l'appel laisse d'être fondé et qu'il y a lieu de confirmer le jugement entrepris.

Au vu de l'issue du litige, la demande de l'appelant en allocation d'une indemnité de procédure d'un import de 2.500.- € est à rejeter.

Par ces motifs,

la Cour, statuant à l'égard de toutes les parties en cause;

reçoit l'appel en la forme;

le dit non fondé et en déboute;

partant confirme le jugement entrepris;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par l'appelant pour manquer de fondement ;

condamne l'appelant aux frais de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Henri CAMPILL, vice-président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS

s. CAMPILL

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 27 mai 2016
Le greffier de la Cour administrative